



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de  
Adminstrare Fiscală  
Direcția Generală Regională a  
Finanțelor Publice Timișoara  
Serviciul Soluționare Contestații 2**



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B  
300081, Timișoara  
Tel: +0256 499 334  
Fax: +0256 499 335

**D E C I Z I A nr.2162/30.01.2020**  
privind soluționarea contestației depusă de societatea X SA - în faliment,  
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../01.10.2014 și  
reînregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice  
Timișoara sub nr. TMR\_DGR .../22.10.2019.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală cu adresa nr. .../21.10.2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR .../22.10.2019, prin care s-a transmis către D.G.R.F.P Timișoara, dosarul contestației formulate de Societatea X SA - în faliment, în scopul reluării procedurii de soluționare a contestației suspendată în baza Deciziei nr. .../13.10.2014 emisă de către Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara, în considerarea Încheierii penale nr. .../2019 pronunțată în dosarul nr. .../2019 al Tribunalului Hunedoara, rămasă definitivă, prin care se respinge plângerea formulată de Statul Român prin ANAF, reprezentat de DGRFP Timișoara prin AJFP Hunedoara, împotriva ordonanței de clasare nr. .../2014 din data de 14.05.2019 a Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara privind pe intimatul MG, în temeiul dispozițiilor art. 214 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de Procedura Fiscala, republicata, asupra contestației formulate de

Societatea X SA,  
CUI RO ..., înregistrată la ORC sub nr. ...,  
cu sediul in ..., jud. Hunedoara, prin administrator special MG.

înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. .../01.10.2014, constatând următoarele:

Societatea X SA, formulează prin administrator special MG, contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../28.07.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../28.07.2014, în sumă totală de ... lei reprezentând:

- Impozit pe profit..... lei
- Majorari de intarziere impozit profit..... lei
- Penalitati de intarziere impozit profit..... lei
- TVA..... lei
- Majorari de intarziere TVA..... lei
- Penalitati de intarziere..... lei
- Impozit pe dividende..... lei
- Majorari de intarziere impozit pe dividende..... lei
- Penalitati de intarziere impozit pe dividende..... lei

Prin Decizia nr. .../13.10.2014 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara s-a dispus suspendarea soluționării contestației formulate de X SA, împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../28.07.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../28.07.2014, în sumă totală de ... lei.

La data de 22.10.2019, structura de soluționare a contestațiilor din cadrul DGRFP Timișoara, a fost sesizată de către Inspecția fiscală din cadrul AJFP Hunedoara, cu adresa nr. .../21.10.2019, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../22.10.2019 asupra încetării definitive a motivului care a determinat suspendarea în condițiile legii, cu consecința reluării procedurii de soluționare a contestației formulate de petenta X SA, suspendată conform Deciziei nr. .../13.10.2014.

DGRFP Timișoara cu adresa nr. .../09.12.2019, în considerarea dispozițiilor exprese ale pct. 10.9 din OPANAF nr. 3741/2015, solicită administratorului judiciar SP AIE IPURL, să comunice dacă își însușește contestația formulată de societatea X SA - în faliment, să depună la dosarul cauzei un exemplar în original din contestație purtând denumirea completă a societății în faliment, cu menționarea administratorului judiciar, cu semnătura și ștampila reprezentantului legal al petentei, însoțite de actul prin care se desemnează administratorul judiciar.

Cu adresa nr. .../18.12.2019, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../30.12.2019, lichidatorul judiciar al debitoarei X Sa - în faliment, comunică faptul că prin sentința nr. .../17.10.2018, judecătorul sindic a dispus intrarea în faliment debitorului X SA, și a desemnat în calitate de lichidator judiciar AIE IPURL.

Totodată, precizează faptul că menține contestația formulată de societatea X SA, prin administrator special MG, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../01.10.2014 și reînregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR .../22.10.2019.

Pe cale de consecință, la data prezentei, D.G.R.F.P. Timișoara organ competent în soluționarea contestației se va investi cu soluționarea acesteia în condițiile legii.

Din analiza dosarului contestației se constată că au fost respectate condițiile de procedură prevăzute la art. 205 și art. 209 din O.G. nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, analizate în Decizia nr. .../30.03.2016 emisă de DGRFP Timișoara.

I. Prin contestatia formulata societatea X SA, solicita anularea Deciziei de impunere nr. F-HD .../28.07.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../28.07.2014 .

În susținerea contestatiei petenata arată că la emiterea actelor administrative respective, organul fiscal a avut în vedere următoarele categorii de tranzacții comerciale, în care S.C.X SA a fost parte:

1. Tranzacții comerciale cu societăți comerciale care au fost declarați inactivi, cu consecința de reținere ca fiind cheltuială nedeductibilă a sumelor cuprinse în facturi, precum și neacordarea dreptului de deducere a TVA aferent achizițiilor respective pentru S.C. X SA, fără să țină cont de o prevedere legală importantă, art.11, alin.1<sup>2</sup> din Legea 571/2003, respectiv data de la care intervine această interdicției.

Se arată că potrivit art 78<sup>1</sup> din OG 92/2003 alin.10 decizia de declarare în inactivitate/reactivare produce efecte față de terți din ziua următoare datei înscrierii în registrul prevăzut la alin. (8).

Astfel, în perioada în care au fost derulate relațiile comerciale cu S.C.TG SRL, SC IG SRL, acestea nu au fost declarate inactive, după cum, de altfel, organul fiscal a și menționat în raportul de inspecție fiscală, astfel că societatea X SA nu poate fi obligată la plata unor impozite și taxe legale suplimentare pentru nedepunerea de către SC IG SRL a declarațiilor legale fiscale.

2. În ceea ce privește TVA stabilită suplimentar prin estimare, petenta analizează conținutul prevederilor art.67 alin.1 și alin.2 din OG 92/2003, respectiv nedepunerea de către contribuabil a declarațiilor fiscale obligatorii. Concluzionând că și în această situație, stabilirea bazei de impunere prin estimare se face după trecerea unui termen de 15 zile de la înștiințarea contribuabilului despre depășirea termenului de depunere a declarațiilor fiscale obligatorii.

Petenta consideră ca dreptul de deducere al taxei poate fi exercitat în baza unui document emis în conformitate cu prevederile art. 155 din Codul fiscal.

De asemenea, precizează că deși normele fiscale nu dau o definiție a documentului justificativ, acesta face dovada operațiunilor comerciale derulate. Aceasta consideră că organele de inspecție nu au acordat dreptul de deducere a taxei înscrisă în documente identificate în evidența contabilă a societății doar din cauză că partenerii înscrși ca furnizori în aceste documente nu și-au îndeplinit obligația de a depune declarațiile cod. 394 și prezintă spre exemplificare tranzacțiile cu Dc AA SRL și SC C SRL

3. În ceea ce privește tva stabilită suplimentar ca urmare a constatărilor că unii dintre parteneri nu au fost înregistrați în scopuri de tva - în prima fază petenta susține că organele de inspecție fiscală că acestea nu fac distincție între societățile pentru care a fost emisă o decizie de inactivitate, dar care au fost înregistrate în scopuri de tva, și societățile care nu au fost niciodată înregistrate în scopuri de tva. În continuare petenta își asumă faptul că "din omisiune" nu a verificat calitatea de plătitori de tva a unor parteneri, dar consideră că în acest caz este nedeductibilă doar taxa pe valoarea adăugată, iar cheltuiala cu operațiunile înscrise în facturi emise de astfel de parteneri este deductibilă la calculul impozitului pe profit, invocând în susținere art.94 din OG 92/2003.

4. În ceea ce privește impozitul pe profit și tva stabilite suplimentar ca urmare a nerecunoașterii de către furnizori a tranzacțiilor comerciale derulate cu SC X SA petenta susține că organele de inspecție fiscală nu au stabilit corect impozitele și taxele datorate atâta timp cât nu au procedat la o analiză a achizițiilor înscrise în aceste documente, în urma cărora ar fi constat că acestea se încadrează în obiectul de activitate al societății și au fost destinate realizării unor lucrări la drumuri și autostrăzi, generând venituri. De asemenea în opinia petentei organele de inspecție nu au dispus efectuarea unor "expertize tehnice cu obiectivul principal de a constata dacă produsele și serviciile achiziționate de X SA și

evidențiate în contabilitatea acestora se regasesc în lucrările efectuate de aceasta ( ... )".

Petenta susține că actele administrative atacate au fost emise cu încălcarea prevederilor legale, respectiv: art.6, art.11 din Legea 571/2003, art.49 și următoarele din OG 92/2003.

5. În ceea ce privește obligația de plată stabilită suplimentar cu titlu de dividend petenta consideră că nu sunt aplicabile prevederile art 23 din Decretul nr. 209/1976 pentru aprobarea operațiunilor de casa. Prezintă definiția chitantei și a dispoziției de plată/încasare, modul de utilizare a acestora, așa cum sunt definite și aprobate prin Ordinul nr.3512/2008 privind documentele contabile, iar în final concluzionează că organele de inspecție fiscală au sancționat nelegal societatea stabilind impozit pe dividende suplimentar, în condițiile în care chitanțele care au stat la baza plăților înregistrare prin casierie reflectă operațiuni corecte.

6. La acest capitol petenta arată ca organele de inspecție au calculat gresit obligații de plată prin dublarea constatarilor cu privire la plățile înscrise în chitanțele identificate în evidența contabilă ca fiind emise de SC CC SRL, astfel ca în raportul de inspecție fiscală încheiat la aceasta societate, la capitolul "impozitul pe dividende", suma de ... lei, reprezentând baza impozabilă pentru calculul impozitului pe dividende a fost tratat în mod eronat la două poziții distincte.

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara – A.I.F., au consemnat următoarele:**

Cu privire la impozitul pe profit.

La stabilirea sumei totale de ... lei, cu care s-a considerat că SC X SA a diminuat baza impozabilă a impozitului pe profit, și pentru care s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au avut în vedere următoarele considerente:

- societatea a înregistrat în evidența contabilă, în conturile de cheltuieli cu servicii prestate de terti și cheltuieli cu materialele nestocate, sume înscrise în documente constând în facturi care au înscris la rubrica "furnizor" numele unor societăți care: o parte au declarat ca nu au desfășurat niciodată tranzacții cu SC X SA Petrila; unele dintre aceste societăți erau radiate sau inactive la data la care s-au identificat respectivele documente; unele societăți, conform informațiilor din baza de date a ANAF, prin aplicațiile specifice, nu depun declarații fiscale în perioada la care s-au identificat emise documente în numele lor; unele societăți figurează pe listele transmise de diferite DGFP din țară care în urma verificărilor efectuate de-a lungul timpului, au făcut dovada că nu au desfășurat tranzacții comerciale cu societăți din județ.

De asemenea, din verificare nu au fost identificate documente de evidență tehnico-operativă, în care să fie evidențiate intrările și ieșirile acestor bunuri, în condițiile în care, potrivit contabilității financiare aceste bunuri au fost înregistrate într-o singură gestiune. Astfel, petenta nu a întocmit fișe de magazie pentru evidența cantitativ-valorică a acestor bunuri.

Din actele și documentele de evidența financiar-cotabilă puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către reprezentantul legal al contribuabilului nu au fost identificate documente din care să rezulte că societatea petentă a deținut în perioada supusă inspecției, spații de depozitare proprii sau închiriate pentru stocarea bunurilor constând în principal în echipamente de protecție pe care le-a înregistrat în conturile de cheltuieli fără a face dovada ieșirii din gestiune și a dării în consum pe baza bonurilor de consum sau a altor documente legale.

Organele de inspecție rețin că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu serviciile prestate de terti la calculul profitului impozabil este condiționată de prestarea efectivă a acestora, atestată printr-un contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, tarifele percepute, defalcarea cheltuielilor pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării acestuia și prin documente emise în executarea serviciilor care să justifice prestarea acestora, contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate.

Totodată, conform balantei de verificare încheiată la data de 31.12.2013 și a Registrului Inventar puse la dispoziție de administratorul societății, SC X SA înregistrează stoc scriptic în suma de ... lei reprezentând materii prime în sumă de ... lei, combustibili în sumă de ... lei, piese de schimb în sumă de ... lei, alte materiale consumabile în suma de ... lei, materiale de natura obiectelor de inventar în suma de ... lei.

Organele de inspecție fiscală arată că au solicitat administratorului societății informații cu privire la adresele locurilor de depozitare a materiilor prime, a combustibililor, a pieselor de schimb și a altor materiale consumabile precum și informații cu privire la stocul faptic al acestora. Urmare a solicitărilor administratorul societății a precizat că spațiile de depozitare sunt mobile în funcție de locul unde societatea are organizate santiere. În ceea ce privește stocul faptic de bunuri înregistrate în conturile de stocuri menționate anterior, administratorul societății precizează că la data de 31.12.2013 acesta a fost în valoare de ... lei, constatându-se astfel o diferență în minus, între stocul scriptic

și cel factic în valoare de ... lei, diferență ce nu a fost justificată în niciun fel prin nota explicativă.

Concluzionând, organele de inspecție fiscală arată că societatea petenta nu a probat realitatea și legalitatea operațiunilor înscrise în facturile emise sub antetul furnizorilor, documentele în baza cărora și-a exercitat dreptul de deducere a cheltuielii cu costul serviciilor înscrise în facturi.

S-au avut în vedere următoarele prevederi legale: art. 19 alin. 1 și art. 21 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 12 din HG nr.44 /2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, art.6.

Articolul 21 alin. 4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care prevede că nu sunt deductibile cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării sau intrării în gestiune și coroborat cu prevederile pct. 44 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se mai arată că art. 64 și 65 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare specifică că documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere, iar contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale.

Cu privire la realitatea serviciilor achiziționate de la furnizorii menționați, organele de inspecție au constatat nerespectarea prevederilor art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct. 48 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, prin înregistrarea acestor facturi și prin nerespectarea art. 23 alin.1 din Regulamentul operațiunilor de casă aprobat prin Decret nr. 209/1976 societatea nu are drept de deducere pentru suma de ... lei, reprezentând cheltuială cu costul bunurilor și serviciilor înscrise în aceste facturi.

Cu privire la TVA pe baza documentelor privind evidența contabilă puse la dispoziție de administratorul MG, organele de inspectie fiscala constata urmatoarele:

A) Furnizori care declara ca nu au desfasurat tranzactii comerciale cu societatea petenta.

Identificandu-se neconcordanțe între tranzacțiile comerciale desfășurate pe teritoriul național și declarate prin declarația cod 394 de către SC X SA Petrila, comparativ cu cele declarate de societățile înscrise la rubrica furnizor, respectiv SC FG SRL Alba Iulia; SC SI SRL Alba Iulia, SC TC SRL Gilau, jud Cluj, SC E SRL Bucuresti, SC ET SRL Bucuresti, SC AP SRL Jilava, jud Ilfov, SC AG SRL Baia Mare, SC FB SRL Dumbravita jud Timis, SC CR SRL Bistrita jud Bistrita Nasaud, SC S SRL Ploiesti jud Prahov, SC MS SRL Focsani jud Vrancea, SC ACA SRL Bucuresti, SC ADS SRL Bucuresti, SC SD SRL Bucuresti, SC FB SRL Zalau jud Salaj, SC CC SRL Turda jud Cluj, SC I SRL Satu Mare, SC PIC SRL Bucuresti, SC PE SRL Bucuresti, SC ST SRL Sîngeorgiu de Mures jud Mures, SC PEC SRL Bucuresti, SC UCD SRL Bucuresti, SC C SRL Suceava jud Suceava, SC AS SRL Arad, SC AC SRL Bucuresti, SC BPA SRL Bucuresti, SC R SRL Bacau, SC PV SRL com Moisei jud Maramures, SC CLC SRL Bucuresti, SC DC SRL Bucuresti, SC E SRL Sibiu. SC EP SRL Bucuresti, organele de inspectie fiscala au solicitat efectuarea unor controale încrucisate la acesti furnizori, sau informatii de la terti, iar din răspunsurile primite s-a constatat că nu s-au identificat facturile prezentate, nu s-au declarat livrări de bunuri sau servicii catre SC X SA Petrila și nu s-au efectuat nicio încasare de la SC X SA Petrila; facturile prezentate nu se regasesc în plajele de numere alocate și utilizate de acestea; nu au desfășurat relatii comerciale cu SC X SA Petrila, unele anexează raspunsurilor trimise un model din facturile utilizate și/sau precizeaza plaja de numere alocată facturilor si chitantelor utilizate, pentru a fi comparate cu cele deținute de SC X SA, etc.

B) Parteneri de la care SC X SA Petrila a declarat in perioada 01.04.2010/31.12.2013 achizitii prin declaratiile informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național – 394, în conditiile in care, conform informatiilor obtinute din baza de date a ANAF, s-a constatat ca acesti parteneri nu aveau calitatea de platitori de TVA la momentul tranzactiilor declarate, respectiv: SCC SRL, SC L SRL, SC TH SRL, SC AS SRL, SC SG SRL, SC TT SRL, SC REMILUX R SRL, SC AI SRL, SC WWSRL, SC TGCT SRL, SC IG SRL, SC ED COM SRL, SC BIC SRL, SC A SRL, SC APC SRL, SC SCG SRL.



Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste societăți fie nu au fost niciodată înregistrate în scopuri de tva, fie au fost platitoare de tva în perioade anterioare, cu mentunea ca la data inspecției starea societăților era dizolvare cu lichidare (radiere).

S-au solicitat informații de la Agenția Națională pentru Resurse Minerale București, fata de care s-au identificat neconcordanțe cu privire la tranzacțiile declarate prin declarațiile cod 394 întocmite de SC X SA Petrila. Din răspunsul transmis de partener, și din analiza documentelor care au stat la baza înregistrărilor în contabilitatea SC X SA Petrila, s-a constatat că societatea supusă inspecției, în luna septembrie 2013, și-a exercitat dreptul de deducere a taxei în suma de ... lei în baza facturii nr. ... A/30-09-2013 în valoare de .. lei, în condițiile în care în documentul care a stat la baza acestor înregistrări nu este menționată taxa, serviciile prestate de acest partener nefiind impozabile din punct de vedere al taxei.

C. TVA suplimentară stabilită prin estimare, din verificările efectuate, organele de inspecție fiscală au identificat neconcordanțe între tranzacțiile comerciale declarate de SC X SA comparativ cu tranzacțiile comerciale declarate de partenerii săi, respectiv SC AA SRL, SC C SRL, SC MS SRL, SC AI SRL, SC EL SRL, SCS SRL, SC ND SRL, SC LL SRL, SC SQ SRL, SC PP SRL, SC STC SRL, SC OR SRL, SC UC SRL, SC AQC SRL, SC BI SRL, SC CC SRL, SC R SRL, SC S SRL, SC CC SRL, SC FC SRL, SC S SRL, SC DPC SRL, SC GE SRL.

S-au solicitat informații cu privire la tranzacțiile comerciale dintre aceste societăți în calitate de furnizori, și SC X SA Petrila în calitate de cumparator, dar adresele menționate nu au intrat în posesia destinatarilor returnându-se la AJFP Hunedoara. Din baza de date a ANAF, prin aplicațiile specifice, s-au identificat neconcordanțe între tranzacțiile comerciale declarate de SC X SA prin declarațiile cod 394 întocmite, comparativ cu tranzacțiile comerciale declarate de partenerii comerciali, în sensul că aceștia din urmă, depun aceste declarații, dar în lista clienților din perioada respectivă nu figurează și SC X SA.

D. Societăți care de-a lungul timpului au fost supuse acțiunii de inspecție fiscală de către Direcțiile Generale ale Finanțelor Publice din țară, în urma cărora au fost transmise adrese de informare cu privire la faptul că în evidențele contabile ale unor societăți supuse controlului, s-au identificat facturi pretins emise de acestea, respectiv A COM SRL, EEC SRL, TP SRL ECP SRL, RCI SRL.

Din faptele prezentate s-au constatat următoarele fapte :

- cu privire la modul de declarare la organul fiscal a tranzacțiilor comerciale înregistrate în evidența contabilă: prin Ordinul nr. 702/2007

privind declararea livrărilor/prestărilor și achizițiilor efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA și pentru aprobarea modelului și conținutului declarației informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA, aplicabil până la data intrării în vigoare a OMFP nr. 3596/2011 privind declararea livrarilor /prestarilor si achizițiilor efectuate pe teritoriul national de persoanele inregistrate in scopuri de TVA, contribuabilii erau obligati ca, potrivit perioadei fiscale de declarare a TVA, sa declare organelor fiscale toate livrarile si achizițiile interne prin depunerea declaratiei 394 . SC X SA Petrița, prin reprezentantul sau legal, a încălcat prevederile legale prezentate prin faptul ca a declarat prin declaratiile informative 394, cu stiinta, informatii care nu corespund cu informatiile inregistrate in evidenta contabila dar menite sa acopere tranzactiile inregistrate in contabilitate pe care nu a considerat de cuviinta sa le declare prin aceasta aplicatie.

- cu privire la modul de conducere a evidentei tehnico-operativa si a evidentierii intrarilor si iesirilor bunurilor inscrise in facturile emise de furnizorii mentionati la acest capitol: potrivit prevederilor art. 145 alin. 2 lit. a) si art. 146 alin. 1 lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu cele ale pct. 46 alin. 2 lit. a) din HG nr. 44 /2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se retine ca dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri este conditionat de destinatia bunurilor achizitionate, in sensul ca acestea trebuie sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale societatii si sa fie justificate cu documente justificative care sa contina elementele minime obligatorii prevazute expres la art. 155 alin. 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare.

Din verificare nu au fost identificate documente de evidenta tehnico-operativa, in care sa fie evidentiata intrarile si iesirile acestor bunuri, in conditiile in care, potrivit contabilitii financiare aceste bunuri au fost inregistrate intr-o singura gestiune, desi administratorul societatii a declarat in scris prin notele explicative intocmite ca societatea detine mai multe gestiuni in functie de locatiile unde are organizate santiere.

Se mai arata ca contribuabilul nu a intocmit fise de magazie pentru evidenta cantitativ-valorica a acestor bunuri, contrar prevederilor art. 6 si art. 4 din Legea contabilitatii si normelor si reglementarilor in domeniu, respectiv in OMFP nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile, cu modificarile si completarile ulterioare , in anexa 1 , la sectiunea A , pct.

1 si pct. 2, se precizeaza elementele pe care trebuie sa le contina documentele justificative prevazute de Legea contabilitatii.

Totodata, pct. 156, alin. 1 si 2, lit. a din OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene prevede ca inregistrarea bunurilor se face la locurile de depozitare, dar din actele si documentele de evidenta financiar-contabila puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala de catre reprezentantul legal al contribuabilului nu au fost identificate documente din care sa rezulte ca acest contribuabil a detinut, spatii de depozitare proprii sau inchiriate pentru stocarea bunurilor.

Facturile prezentate de societate in justificarea achizitiilor de bunuri nu respecta prevederile art. 6 alin. 1 si alin. 2 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata , cu modificarile si completarile ulterioare si cele ale OMFP nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile referitoare la modul de intocmire si gestionare a documentelor : avize de insotire a marfurilor , fise de magazie .

Potrivit prevederilor art. 1 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile OMFP nr. 1826/2003 pentru aprobarea Precizarilor privind unele masuri referitoare la organizarea si conducerea contabilitatii de gestiune, societatile comerciale au obligatia sa organizeze si sa conduca contabilitatea proprie, respective contabilitatea financiara si contabilitatea de gestiune adaptata la specificul activitatii.

Deoarece din documentele financiar contabile intocmite de SC X SA Petrita nu reiese faptul ca aceste bunuri au fost efectiv aprovizionate, receptionate si utilizate in scopul realizarii de venituri impozabile, organele de inspectie fiscala au reconsiderat tranzactiile cu bunuri, in baza prevederilor art.11 alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu art. 64 si art. 65 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare .

- Cu privire la realitatea serviciilor achizitionate de la furnizorii prezentati la acest capitol, organele de control arată că: potrivit prevederilor art. 145 alin. 2 lit. a) si art. 146 alin. 1 lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare coroborate cu cele ale pct.46 alin. 2 lit. a) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se retine ca dreptul de deducere a TVA este conditionat de utilizarea serviciilor achizitionate in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operatiunilor sale taxabile revine

persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achizitionat serviciile respective.

Pentru justificarea necesitatii cheltuielilor cu prestarile de servicii, conform prevederilor art. 21 alin.(4) lit.m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 48 din HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare au fost solicitate societatii X SA Petrila contractele incheiate cu societatile prestatoare, precum si alte documente din care sa reiasa realitatea prestarii, cum ar fi: procese verbale pentru orele de lucru care au stat la baza facturilor acceptate la plata, procesele verbale prin care angajatii au fost instruiti cu privire la circumstantele lucrarii pe care trebuie sa o desfasoare pentru SC X SA Petrila, avand in vedere ca prin nota explicativa reprezentantul legal al societatii sustine ca reparatiile la utilaje si mijloacele de transport din patrimoniu au fost efectuate cu personalul propriu, angajati ai societatii; rapoarte de predare-primire, situatii de lucrari. Nu au fost puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala, documente care sa ateste realitatea prestarii serviciilor si nici necesitatea acestora.

Cu privire la modul de decontare a contravalorii facturilor pe baza carora a fost dedusa TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii, emise sub antetul partenerilor mentionati in detaliu la acest capitol, au fost achitate in numerar fara a fi respectate prevederile art. 23, alin. 1 din Regulamentul operatiunilor de casa aprobat prin Decretul 209/1976 , in sensul ca nu au fost constatate numele si prenumele persoanei fizice care a primit banii de la casierul SC X SA Petrila pentru aceste facturi si nici seria si numarul actului de identitate al persoanei, precum si unitatea emitenta a acestuia .

Prin inregistrarea unor facturi fictive, care nu au fost emise de societatile inscrise la rubrica "furnizor" si prin nerespectarea art. 23 alin. 1 din Regulamentul operatiunilor de casa aprobat prin Decret nr. 209/1976 organele de control consideră că societatea nu are drept de deducere pentru TVA in suma de ... lei, reprezentand TVA dedusa aferenta achizitiilor de bunuri si servicii inscrise in aceste facturi.

Bunurile nefiind livrate si serviciile nefiind prestate de catre furnizorii inscrisi in facturi demonstreaza faptul ca nu a intervenit faptul generator, incalcan-du-se astfel prevederile art.134<sup>1</sup>, alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare. Neintervenind faptul generator rezulta ca nici taxa pe valoarea adaugata nu a avut exigibilitate , contrar prevederilor art. 134, alin. (1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Daca taxa pe valoarea adaugata nu a fost exigibila in conformitate cu prevederile art. 145 alin.(1) din Legea nr. 571 /2003 privind Codul fiscal, dreptul de deducere pentru aceste facturi nu a luat nastere .

In consecinta, s-a constatat diminuarea bazei impozabile a tva cu suma de ... lei aferent careia nu s-a acordat drept de deducere a taxei in suma de ... lei. Astfel a fost stabilita de inspectia fiscala TVA de plata suplimentara in suma de ... lei din care ... lei a fost stabilita prin estimare

Referitor la impozitul pe dividende s-a constatat ca, administratorul MG este responsabil pentru ridicarea din casieria societatii a sumei totale de ... lei ridicata din casieria societatii pentru diverse aprovizionari insa fara a-i justifica cu documente legale care sa demonstreze ca banii au fost cheltuiti in folosul societatii. Aceste plati au fost efectuate in baza unor documente care nu pot intruni calitatea de documente de plata atata timp cat nu s-a facut dovada aprovizionarii cu bunuri si prestarii serviciilor inscrise in facturile prezentate in detaliu la subpunctele din prezentul capitol, si de asemenea nu s-au putut identifica persoanele care au intrat in posesia acestor sume ridicate din casieria societatii de catre administrator. S-au incalcat prevederile Decretului nr. 209/1976 pentru aprobarea Regulamentului operatiilor de casa care la art. 23 prevede ca pentru plățile făcute unor persoane din afară unității, casierul trebuie să solicite acestora actele de identitate, inscriind pe documentele de plată seria și numărul actului de identitate și unitatea care l-a eliberat.

Organele de inspectie fiscala, invoca in sustunere cu privire la reținerea impozitului din veniturile din investiții, Codul fiscal, la art 67\*) al (1), care prevede: Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 16% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata.

In consecinta suma de ... lei s-a considerat ca reprezinta o parte din profitul net realizat din anii precedenti si insusit de administrator fara a calcula impozit pe veniturile din dividende.

Prin urmare, s-a constatat diminuarea bazei de impunere a impozitului pe dividende cu suma de ... lei aferent careia s-a calculat impozit pe dividende suplimentar in suma de ... lei.

Ca urmare a faptelor constatate organele de inspectie fiscala au formulat plangerea penala nr. .../27.08.2014, inaintata Parchetului de pe langă Tribunalul Hunedoara, constituindu-se parte civilă cu suma totala de ... lei.

III. Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestator și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

Societatea X SA, CUI ..., înmatriculată la O.R.C sub nr. cu sediul în ..., jud. Hunedoara, depune contestate prin avocat VS, cu sediul în , jud. Hunedoara.

*Cauza supusă soluționării este dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au calculat obligațiile fiscale suplimentare, în condițiile în care petenta nu a respectat reglementările legale privind justificarea deductibilității cheltuielilor și a deducerii taxei pe valoarea adăugată, iar argumentele prezentate la contestație nu sunt susținute de documente justificative care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.*

**În fapt**, urmare a verificării efectuată la societatea X SA, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara au încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. F-HD .../28.07.2014 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. F-HD .../28.07.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, Plângerea penală nr. HDG AIF .../27.08.2014 privind constatările efectuate cu ocazia inspecției fiscale, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzută și pedepsită de art.9 din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, iar obiectul sesizării penale, pentru care statul s-au constitui parte civilă, îl constituie prejudiciul în sumă de ... lei reprezentând:

- Impozit pe profit..... lei
- Majorari de intarziere impozit profit..... lei
- Penalitati de intarziere impozit profit..... lei
- TVA..... lei
- Majorari de intarziere TVA..... lei
- Penalitati de intarziere..... lei
- Impozit pe dividende..... lei
- Majorari de intarziere impozit pe dividende..... lei
- Penalitati de intarziere impozit pe dividende..... lei

Prin Ordonanța de clasare din data de 14.05.2019 dată de Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara în dosarul nr. .../2014, s-a

clasat cauza penală cu privire la numitul MG, în calitate de administrator al societății X SA, dispunându-se:

*“Clasarea cauzei în care au fost efectuate cercetări pentru comiterea infracțiunii de evaziune fiscală, prev. și ped. de art. 8 și art.9 al.1 lit. c și al. 2 din Legea 241/2005.”.*

Această Ordonanță de clasare a rămas definitivă prin Încheierea penală nr. .../2019 din data de 23 septembrie 2019 dată de Tribunalul Hunedoara în Dosarul nr. .../2019, prin care s-a respins plângerea formulată Statul Român prin ANAF reprezentată de AJFP Hunedoara, împotriva soluției de clasare dată de Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara prin Ordonanța nr. .../2014.

Trebuie reținut faptul că și în etapa de cercetare penală efectuată, respectiv în considerentele soluției pronunțate, s-a concluzionat faptul că există indicii de fictivitate, astfel, din Încheierea Penală nr. .../2019 din Dosar. Nr. .../2019, se reține că:

*“Din raportul de expertiză contabilă judiciară a rezultat că, pe lângă faptul că au existat reprezentanți ai societăților comerciale care au declarat că plaja de numere alocată facturilor fiscale, sau formularul facturilor fiscale și/sau semnăturile și ștampila aplicată nu corespund realității, iar alți reprezentanți ai societăților comerciale nu au recunoscut derularea de operațiuni cu inculpatul, au existat și situații în care realitatea și legalitatea tranzacțiilor comerciale nu au putut să fie verificate întrucât societățile comerciale partenere s-au aflat în insolvență sau chiar în procedura radierii (...)*

*(...) în situația în care societăților comerciale cărora le-a fost anulat codul de TVA, achizițiile efectuate de la acestea nu sunt interzise de către legislația în materie, însă SC X SA Petrila nu poate beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor și a TVA-ului (...)*

*S-a constatat de către experți, pe baza situațiilor de consum de materiale și a devizelor de lucrări că, materiile prime sunt evidențiate în mod detaliat însă materialele (...) au fost evidențiate la capitolul cheltuieli incerte, fără să fie menționate riguros, sorto-tipo-dimensional pe cantități, prețuri și valori, neputându-se stabili cu exactitate unde au fost utilizate”*

De asemenea, prin Încheierea Penala nr. .../2019 din Dosar. Nr. .../2019, se mai arată că:

*“Inculpatul MG luând cunoștință de concluziile raportului de expertiză judiciară a formulat obiecțiuni în baza cărora organele de urmărire penală au dispus efectuarea unui supliment de expertiză.*

*Din raportul suplimentar de expertiză contabilă, a rezultat faptul că*

.....

*activitatea de producție a SC X SA Perila a fost una reală, însă sursa achizițiilor de bunuri necesară desfășurării acestei activități este una incertă, cel mai probabil aceste bunuri provenind de pe piața neagră, o piață nereglementată, ascunsă, unde prețurile probabil sunt mai mici decât pe piața liberă, nefiind în primul rând purtătoare de TVA”*

Prin urmare, chiar și în condițiile în care comportamentul fiscal al furnizorului nu reprezintă un element definitoriu în analiza dreptului de deducere, este însă un element avut în vedere de Codul fiscal, care la art.145 alin.(1) prevede că dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei, aceasta reprezentând data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1), adică data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156<sup>2</sup> și 156<sup>3</sup>.

Cu toate că, prin Încheierea penală nr. .../2019 pronunțată în sedința camerei de consiliu din data de 17.10.2018, în Dosarul nr. .../2019, se arată că:

*“Așadar, în concluzie, procurorul a apreciat că, deși SC X SA Petrila a înregistrat în contabilitate facturi pentru achizițiile de bunuri precum piese de schimb, echipamente tehnologice, scule, materiale de construcții, pe facturi fiind menționat numele unor societăți comerciale care nu au livrat asemenea bunuri societății administrate de inculpat, nu se poate reține în sarcina acestuia infracțiunea de evaziune fiscală, întrucât bunurile respective au rezultat în realitate și au fost cumpărate de inculpat pentru SC X SA Petrila, însă de pe piața neagră, din surse ce nu au putut fi stabilite, și nu de la societățile indicate în facturi”,* în etapa de cercetare penală nu s-a soluționat și latura civilă, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă

Chiar dacă în etapa de cercetare penală efectuată, respectiv în soluția pronunțată, judecătorul de cameră preliminară consideră că față de faptele comise de domnul MG nu sunt îndeplinite elementele constitutive ale unei infracțiuni de evaziune fiscală, apreciind că, *“(...) nu se poate atrage răspunderea penală a inculpatului pentru evaziune fiscală și nu se poate reține că respectivele facturi sunt fictive în sensul că ar atesta cheltuieli care nu sau efectuat în realitate ”,* având în vedere faptul că în etapa de cercetare penală nu s-a oferit nicio explicație cu privire la acordarea dreptului de deducere a TVA și a cheltuielilor în cazul impozitului pe profit, rezultă că necesitatea respectării normelor legale fiscale de către petentă este imperativă.

În condițiile în care, în considerarea dispozițiilor art. 277 alin. 4 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală nu a fost soluționată acțiune civilă de către instanța penală, DGRFP Timișoara



este investită cu analizarea pe fond a legalității obligațiilor fiscale stabilite în sarcina petentei, în cuantum de ... lei, reprezentând:

- Impozit pe profit..... lei
- Majorari de intarziere impozit profit..... lei
- Penalitati de intarziere impozit profit..... lei
- TVA..... lei
- Majorari de intarziere TVA..... lei
- Penalitati de intarziere..... lei
- Impozit pe dividende..... lei
- Majorari de intarziere impozit pe dividende..... lei
- Penalitati de intarziere impozit pe dividende..... lei

***Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă totală de ... lei.***

**În fapt**, urmare a verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în evidența contabilă a petentei, sau înregistrat achiziții de bunuri și servicii de la mai multe societăți comerciale, respectiv: SC TC SRL, de SC FB SRL, SC ACA SRL, SC ADS SRL, SC FB SRL, SC PEC SRL, SC UCD SRL, SC C SRL, SCC SRL, SC TGC SRL, SC BEST ITALROM CONSTRUCTII SRL, SC AMG PREST CONSTRUCT SRL, EEC SRL, SC PP SRL, SCS SRL, SC SQ SRL, SC UC SRL, societăți care declară că nu au avut relații comerciale cu societatea X SA.

Astfel, organele de inspecție fiscală constată că societatea petentă a diminuat baza impozabilă a impozitului pe profit, în perioada supusă inspecției fiscale, cu suma de ... lei, aferent căreia au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

**În drept**, prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data înregistrării operațiunilor:

*“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”,*

iar potrivit art. 21 alin.(1) din același act normativ:

*„(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de*

*venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate se reține că la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

De asemenea, la art.21 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt stipulate cheltuielile care nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, astfel:.

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*m) cheltuielile cu managementul, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte;*

*f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor.*

*r) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă care au la baza un document emis de un contribuabil inactiv sau a carui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală”*

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă, acestea trebuie să aibă la bază un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, trebuie justificată necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii, și nu sunt deductibile cheltuielile înregistrate în evidența contabilă care au la baza un document emis de un contribuabil inactiv.

De asemenea , se retine ca deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu serviciile prestate de terti la calculul profitului impozabil este condiționată de prestarea efectivă a acestora atestata printr-un contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, tarifele percepute, defalcarea cheltuielilor pe întreaga durata de desfășurare a contractului sau pe durata realizării acestuia și prin documente emise în executarea serviciilor care să justifice prestarea acestora, contribuabilul având obligația să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate.

Iar potrivit pct.44 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document*

*justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”*

Potrivit prevederilor legale rezultă că sunt deductibile la calculul impozitului pe profit numai cheltuielile efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile și pentru care sunt prezentate documente justificative.

Totodată, conform art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.*

*(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că sunt deductibile fiscal cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, iar orice operațiune înregistrată în contabilitate trebuie să aibă la bază un document justificativ care să facă dovada realității operațiunii.

Altfel spus, legiuitorul a înțeles să condiționeze deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate de justificarea acestora prin documente legale și corect întocmite.

În concluzie, potrivit acestor prevederi legale, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Aceste dispoziții legale stabilesc condiția generală de acordare a deductibilității cheltuielilor la calculul profitului impozabil, respectiv aceea de a fi efectuate în scopul desfășurării activității economice.

Mai mult, scopul desfășurării activității economice nu poate fi încadrat în mod exclusiv de asumarea liberă a riscului, întrucât fie trebuie analizate rezultatele la care se ajunge, raportate la scopul inițial, fie la concordanța dintre scop și rezultatul final al acesteia.

Rezultatul activității depuse poate satisface scopul desfășurării activității economice doar în măsura în care acesta este pozitiv în raport cu efortul depus pentru obținerea sa, iar raportul dintre eforturile depuse, materiale și imateriale și rezultatele obținute reprezintă eficiența activității economice desfășurate, în condițiile în care scopul general al societăților comerciale este obținerea de profit.

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă

pentru ca respectivele cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării cheltuielilor în scopul obținerii de venituri impozabile.

În concluzie, se reține că înregistrările în contabilitate a operațiunilor economico - financiare și prezentarea fidelă a acestora se realizează în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni, care trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Aceste documente trebuie să fie în concordanță cu modul de desfășurare a activității, în funcție de necesitățile impuse de anumite reglementări sau potrivit necesităților proprii ale entității.

Conform textelor de lege citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor este condiționată de necesitatea acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice, documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.

De asemenea, se reține că, în categoria veniturilor care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil, respectiv rezultatului fiscal, înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse.

Referitor la achizițiile de la furnizori cu un comportament fiscal neconform și care nu recunosc tranzacțiile cu petenta, în speță este relevantă Decizia nr.5679/2013 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, prin care s-a respins contestația formulată de reclamantă, întrucât în urma controalelor încrucișate și a consultării bazei de date ANAF, nu s-a confirmat că livrările au fost efectuate de persoane juridice care au emis facturile, drept pentru care facturile nu pot fi considerate documente justificative legale care să dovedească proveniența bunurilor utilizate, ci doar intrarea în gestiune. Nu se cunosc furnizorii reali ai bunurilor, în consecință facturile nu îndeplinesc calitatea de document legal de proveniență.

*“În condițiile în care nu se cunosc furnizorii reali ai bunurilor înscrise în aceste facturi, operațiunile consemnate în facturi, chiar dacă au fost înregistrate în contabilitate, sunt considerate fără documente legale de proveniență.*

*Nu poate fi primită apărarea recurenței în sensul că nu are nicio responsabilitate în ceea ce privește modul de întocmire și înregistrare a facturilor de către furnizorii săi, întrucât potrivit art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991 «Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate după caz».*

*Rezultă din cele arătate mai sus că se instituie o responsabilizare a celor două părți implicate într-o tranzacție.”*

Argumentele prezentate de instanță se regăsesc în prevederile art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și cele ale pct.44 din Normele metodologice de aprobare a Codului fiscal, mai sus citate.

Astfel, în lipsa unor documente care au calitatea de document justificativ, din care să reiasă natura unei operațiuni economico-financiară, legea fiscală nu conferă caracter deductibil unor sume înregistrate în contabilitate pe conturi de cheltuieli.

Totodată, conform prevederilor pct.2 și pct.3 din Normele Metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile prevăzute în OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile:

*“2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:*

- denumirea documentului;*
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;*
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;*
- (...)*
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.*

*Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.*

*3. În cuprinsul oricărui document emis de către o societate comercială trebuie să se menționeze și elementele prevăzute de legislația din domeniu, respectiv forma juridică, codul unic de înregistrare și capitalul social, după caz.”*

Se reține astfel, că deținerea unor facturi în care la rubrica denumirea furnizorului sunt înscrise persoane juridice care nu pot fi verificate la sediul declarat din punct de vedere al legii fiscale, care nu au declarat și înregistrat facturi emise către societatea X SA, nu

recunosc tranzacțiile, nu reprezintă documente justificative, astfel că aceste cheltuieli apar ca fiind fără documente justificative la bază.

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv din analiza raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../28.07.2014, se rețin următoarele aspecte:

- societatea a înregistrat în evidența contabilă, în conturile de cheltuieli cu servicii prestate de terti și cheltuieli cu materialele nestocate, sume înscrise în documente constând în facturi care au înscris la rubrica "furnizor" numele unor societăți care: o parte au declarat ca nu au desfășurat niciodată tranzacții cu SC X SA; unele dintre aceste societăți erau radiate sau inactive la data la care s-au identificat respectivele documente; unele societăți, conform informațiilor din baza de date a ANAF, prin aplicațiile specifice, nu depun declarații fiscale în perioada la care s-au identificat emise documente în numele lor; unele societăți în urma verificărilor efectuate de-a lungul timpului, au făcut dovada că nu au desfășurat tranzacții comerciale cu societăți din județul Hunedoara – toate aceste aspecte fiind prezentate în particular la fiecare "furnizor" la capitolul impozit pe profit.

- din verificare nu au fost identificate documente de evidență tehnico-operativă, în care să fie evidențiate intrările și ieșirile acestor bunuri, în condițiile în care, potrivit contabilității financiare a petentei aceste bunuri au fost înregistrate într-o singură gestiune. Astfel, petenta nu a întocmit fise de magazie pentru evidența cantitativ-valorică a acestor bunuri.

- nu au fost identificate documente din care să rezulte că acest contribuabil a detinut, în perioada supusă inspecției, spații de depozitare proprii sau închiriate pentru stocarea bunurilor constând în principal în echipamente de protecție pe care le-a înregistrat în conturile de cheltuieli fără a face dovada ieșirii din gestiune și a dării în consum pe baza bonurilor de consum sau a altor documente legale

Astfel, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă cu puterea evidenței că petenta se află în imposibilitatea legală de a demonstra cu mijloace de probă reglementate de Codul de procedură fiscală că operațiunile înscrise în facturile emise sub antetul furnizorilor menționați anterior, documentele în baza cărora petenta și-a exercitat dreptul de deducere a cheltuielii cu costul bunurilor și serviciilor, au fost efectuate în realitate.

Referitor la susținerile petentei (pct. III din contestație), conform cărora cheltuiela cu operațiunile înscrise în facturi emise de astfel de parteneri este deductibilă la calculul impozitului pe profit, învederăm faptul că, indiferent de forma tranzacțiilor dintre o societate comercială și

furnizorii acesteia, legislația fiscală în materie este clară și explicită cu privire la bunurile achiziționate de la furnizori inactivi, neplatitori de TVA, furnizori care nu funcționează la adresele declarate și nu răspund solicitărilor de informații, respectiv furnizori care confirmă că nu au desfășurat relații comerciale cu cumpărătorul, astfel organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a cheltuielilor în cazurile în care petenta se află în imposibilitatea de a demonstra tranzacțiile înscrise în documentele în baza cărora aceste cheltuieli s-au înregistrat în contabilitate.

Mai mult, petenta nu a prezentat în susținere alte documente sau argumente de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la operațiunile derulate cu furnizorii săi, furnizori care nu declară sau nu recunosc tranzacțiile cu societatea X SA.

În condițiile în care contestația nu demonstrează cu documente justificative afirmațiile consemnate în contestația formulată, trebuie invocat și faptul că potrivit principiilor contabile care au stat la baza înregistrării în evidențele contabile ale societății, respectiv, principiul prudenței și al contabilității de angajamente, se reține că modalitatea de aplicare a principiilor contabile este definită clar în reglementările contabile armonizate cu directivele europene. Acestea nu pot fi interpretate și aplicate într-o manieră proprie cu consecința efectuării unor înregistrări care afectează masa impozabilă a exercițiului financiar. Aplicarea principiului prudenței implică recunoașterea în contul de profit și pierdere a profitului realizat la data bilanțului contabil, recunoașterea veniturilor apărute în exercițiul curent sau în cursul exercițiului precedent chiar dacă acestea devin evidente între data bilanțului contabil și data întocmirii acestuia.

Având în vedere toate cele mai sus prezentate, rezultă faptul că, societatea petentă a urmărit să obțină un avantaj fiscal al diminuării masei impozabile a profitului, în legătură cu operațiuni la care furnizorii nu se cunosc sau nu au avut un comportament adecvat, având în vedere că atât legislația fiscală, respectiv Codul fiscal - în principal, cât și jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție - ca izvor imperativ de drept, care statuează în mod constant faptul că desfășurarea unor astfel de operațiuni are drept consecință stabilirea unor obligații fiscale suplimentare în sarcina celor care le practică.

Prin urmare organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au considerat că societatea petentă a diminuat baza impozabilă a impozitului pe profit cu suma totală de ... lei, stabilind impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, motiv pentru care contestația formulată

împotriva acestui capăt de cerere urmează să fie respinsă ca neîntemeiată.

***Cu privire la TVA stabilit suplimentar în sumă totală de ... lei***

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au consemnat, în actul administrativ încheiat, că în perioada supusă verificării, au fost derulate tranzacții comerciale cu diferite societăți comerciale, pentru care societatea petentă nu a făcut dovada furnizorilor reali, o parte din furnizorii înscrși în facturi nu recunosc tranzacțiile cu societatea X SA, o parte erau inactivi, alții nu erau înregistrați în scopuri de TVA, fapt ce denotă ca petenta în calitate de beneficiar, ar fi avut drept de deducere doar dacă facturile fiscale erau întocmite de persoane impozabile înregistrate ca platitoare de tva, după cum prevede Codul fiscal în vigoare la data la care s-au efectuat înregistrările.

Prin contestația formulată petenta consideră greșită interpretarea și aplicarea de către organele de inspecție fiscală, a prevederilor legale în materie, reprezentantul petentei susținând că achizițiile care fac obiectul contestației au fost reale.

**În drept**, referitor la faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, art. 134 alin. (1) – (3) și art.134<sup>1</sup> alin.(1) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării:

***“Art. 134 Faptul generator și exigibilitatea - definiții***

***(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.***

***(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.***

***(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.***

***Art. 134<sup>1</sup> Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii***

***(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol***

***Art. 137***

***(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:***



a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;,,.

În ceea ce privește exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă livrărilor de bunuri și prestațiilor de servicii, se reține că aceasta intervine la data la care are loc faptul generator.

Totodată, la art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt reglementate prevederile referitoare la sfera de aplicare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, se prevede :

*“ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

*(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.”*

De asemenea, potrivit art.157 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

*“ART. 157 Plata taxei la buget*

*(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156<sup>2</sup> și 156<sup>3</sup>.”*

Codul fiscal la art.145 alin.(1) prevede că dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei, aceasta reprezentând data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1), adică data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156<sup>2</sup> și 156<sup>3</sup>.

De asemenea, potrivit alin.(2) lit.a) al acestui art.145, se prevede că:

*“(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

*a) operațiuni taxabile;”.*

În ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art.146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) lit.a), prevede:

*“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5)”.*

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele stipulate la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:*

*a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;*

*b) data emiterii facturii;*

*c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;*

*d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei;*

*e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;*

*f) numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat, conform art. 153, precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. d);*

*g) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care cealaltă parte contractantă nu este stabilită în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal în România, în cazul în care reprezentantul fiscal este persoană obligată la plata taxei;*

*h) codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizat de client prestatorului, pentru serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. c) - f), lit. h) pct. 2 și lit. i);*

*i) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru, în cazul operațiunii prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a);*

*j) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care furnizorul s-a identificat în alt stat membru și sub care a efectuat achiziția intracomunitară în România, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, prevăzut la art. 153 sau 153<sup>1</sup>, al cumpărătorului, în cazul aplicării art. 126 alin. (4) lit. b);*

*k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125<sup>1</sup> alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;*

*l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;*

*m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;*

*n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei,(...)*

*o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune;*

*p) orice altă mențiune cerută de acest titlu.”*

Coroborând aceste prevederi legale cu cele de la pct. 45 alin. (2) și pct. 46 alin.(1) lit.a) din H.G.nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, se reține că:

*“45 (2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:*

*a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;*

*b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.*

*“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială”.*

De asemenea trebuie invocate și prevederile OMFP nr. 3596 din 19 decembrie 2011 privind declararea livrărilor/prestărilor și achizițiilor efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA și pentru aprobarea modelului și conținutului declarației informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA, care prevede:

*„ART. 1 Persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România sunt obligate să declare toate livrările de bunuri, prestările de servicii și achizițiile de bunuri și servicii realizate, pe teritoriul României, către/de la alte persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA în*

România.

ART. 2 În vederea îndeplinirii obligației prevăzute la art. 1, se aprobă modelul și conținutul formularului (394) "Declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național", cod MFP 14.13.01.02/f, prevăzut în anexa nr. 1.

ART. 3 Formularul prevăzut la art. 2 se completează și se depune conform instrucțiunilor prevăzute în anexa nr. 2, iar condițiile ce trebuie respectate de către fișierul XML pentru depunerea electronică a declarațiilor sunt prevăzute în anexa nr. 3.

ART. 4 Formularul prevăzut la art. 2 se gestionează conform procedurii prevăzute în anexa nr. 4.",

iar în ANEXA 2 - INSTRUCȚIUNI de depunere și completare a formularului (394) "Declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național", cod MFP 14.13.01.02/f, se precizează:

1. Declarația se completează și se depune de către:

a) persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România, conform art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal, și care sunt obligate la plata taxei, conform art. 150 alin. (1) și alin. (7) din Codul fiscal, pentru operațiuni impozabile în România, conform art. 126 alin. (1), și taxabile cu cota prevăzută de lege. Declarația se depune pentru orice operațiune taxabilă pentru care, conform titlului VI al Codului fiscal, este emisă o factură, inclusiv pentru avansuri, și pentru care exigibilitatea intervine în perioada de raportare.

Declarația trebuie să conțină toate facturile care au fost emise în perioada de raportare, inclusiv cele care au înscrisă mențiunea "taxare inversă" și pentru care exigibilitatea intervine în perioada de raportare.

Declarația nu se depune pentru facturile emise prin autofacturare;

b) persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România, conform art. 153 din Codul fiscal, care realizează în România, de la persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România, achiziții de bunuri sau servicii taxabile cu cota prevăzută de lege.

Declarația trebuie să conțină toate facturile care au fost primite în perioada de raportare, inclusiv cele care au înscrisă mențiunea "taxare inversă" și pentru care exigibilitatea intervine în perioada de raportare.

Declarația nu se depune pentru facturile emise prin autofacturare."

iar conform procedurii prevăzute în ANEXA nr.4 PROCEDURA de gestiune a formularului (394) "Declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național", cod MFP 14.13.01.02/f, se precizează:

*„4.3. În cazul identificării de neconcordanțe, acestea pot fi de 3 tipuri:*

*- baza impozabilă și TVA aferentă, declarate de un contribuabil în lista livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii efectuate, diferă de baza impozabilă și TVA aferentă, declarate de contribuabilul beneficiar al livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii și invers;*

*- un contribuabil declarat în una dintre cele două liste ca fiind furnizor/beneficiar al livrării de bunuri/prestării de servicii nu declară nicio livrare/prestare/achiziție de bunuri/servicii de la un alt contribuabil;*

*- un cod de înregistrare în scopuri de TVA înscris în una dintre cele două liste ca aparținând furnizorului/beneficiarului livrării de bunuri/prestării de servicii este invalid sau nealocat.*

*4.4. Neconcordanțele identificate vor fi evidențiate într-un raport care va cuprinde:*

*- codurile de înregistrare în scopuri de TVA și datele de identificare ale persoanelor impozabile în cazul cărora s-au constatat neconcordanțe;*

*- neconcordanțele identificate, pe fiecare cod de înregistrare în scopuri de TVA separat sau pe grupuri de coduri de înregistrare în scopuri de TVA (furnizor/prestator-beneficiar).*

*4.5. Informațiile din baza de date vor fi puse la dispoziția Direcției generale coordonare inspecție fiscală, respectiv direcțiile generale ale finanțelor publice județene, Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București, Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, Direcției generale de informații fiscale, precum și la dispoziția Comisariatului General al Gărzii Financiare, respectiv structurilor sale teritoriale.*

*4.6. Informațiile din declarațiile informative vor fi păstrate în baza de date pe o perioadă de 5 ani fiscali din anul depunerii declarației. După trecerea perioadei de 5 ani, informațiile vor fi arhivate și, la cerere, vor fi puse la dispoziția structurilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală menționate la pct. 4.5.”*

Prin urmare, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, dacă aceste achiziții sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină și să dețină exemplarul original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond, cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși

existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

De asemenea, se reține că, în cazul unor achiziții de bunuri, pentru îndeplinirea cerințelor de fond, persoana impozabilă trebuie să facă dovada necesității achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile.

Referitor la documentele justificative, se reține că dreptul de deducere a TVA se acordă numai dacă persoana impozabilă demonstrează că achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale societății. Or, acest drept se justifică și prin alte documente pe lângă factură.

Totodată, se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.398/16.02.2016, potrivit căroră:

*„(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art.155 al.5 Cod fiscal).*

*Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 CPF, potrivit căroră, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.*

*Așadar, contrar susținerilor recurente, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.”*

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea necesității respectivelor achiziții pentru realizarea operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile care a achiziționat bunurile/serviciile respective.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a C.E.E., iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat, printre

altele, să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv jurisprudența din deciziile Curții de Justiție Europene, motiv pentru care aceste interpretări sunt luate în considerare pentru a asigura o aplicare unitară a legii, iar recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii.

Mai mult, trebuie menționat și faptul că:

- dreptul comunitar, respectiv Directiva 2006/112/CE și legislația națională în domeniul fiscal nu conțin prevederi exprese privind condițiile în care poate fi anulat dreptul de deducere a TVA în scopul obținerii de avantaje fiscale, și din acest motiv Curtea de Justiție a Uniunii Europene clarifică în astfel de situații limitele privind dreptul de deducere a TVA;
- conform legislației europene în materie de TVA, respectiv reglementările aduse de Directiva 2006/112/CE (Directiva a 6-a în materie de TVA), aceasta se referă la operațiunile ce intră sub incidența TVA, neexcluzând legislațiile naționale în vigoare ale fiecărui stat membru în parte;
- Directiva 2006/112/CE se referă la operațiunile care au loc la nivelul Uniunii Europene și interpretează faptul că statele membre pot impune limite, modalități și dispoziții speciale, iar măsurile naționale din România prevăd foarte clar elementele obligatorii necesare în îndeplinirea dreptului de deducere a TVA;
- Totodată, jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii. Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (par.19 din hotărâre).
- De asemenea, la paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 și 24 din cazul C-110/94 (INZO) și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

În concluzie, principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri.

În acest sens, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru suprXherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (par.29 din hotărâre).

În aceste condiții, se reține că obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată este să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Astfel ca, indiferent de forma tranzacțiilor dintre o societate comercială și furnizorii acesteia, legislația fiscală în materie este clară și explicită cu privire la bunurile achiziționate de la furnizori inactivi, neplatitori de TVA, furnizori care nu funcționează la adresele declarate și nu răspund solicitărilor de informații, respectiv furnizori care confirmă că nu au desfășurat relații comerciale cu cumpărătorul.

În speță este relevantă și Decizia nr.5679/2013 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, prin care s-a respins contestația formulată de reclamantă, întrucât în urma controalelor încrucișate și a consultării bazei de date ANAF, nu s-a confirmat că livrările au fost efectuate de persoane juridice care au emis facturile, drept pentru care facturile nu pot fi considerate documente justificative legale care să dovedească proveniența bunurilor utilizate, ci doar intrarea în gestiune. Nu se cunosc furnizorii reali ai bunurilor, în consecință facturile nu îndeplinesc calitatea de document legal de proveniență.

*“În condițiile în care nu se cunosc furnizorii reali ai bunurilor înscrise în aceste facturi, operațiunile consemnate în facturi, chiar dacă au fost înregistrate în contabilitate, sunt considerate fără documente legale de proveniență.*

*Nu poate fi primită apărarea recurentei în sensul că nu are nicio responsabilitate în ceea ce privește modul de întocmire și înregistrare a facturilor de către furnizorii săi, întrucât potrivit art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991 «Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate după caz».*

*Rezultă din cele arătate mai sus că se instituie o responsabilizare a celor două părți implicate într-o tranzacție.”*



De asemenea, în vederea petentei, referitor la îndeplinirea atât a cerințelor de fond, cât și a celor de formă în vederea acordării dreptului de deducere a TVA, prin Decizia nr. 7405 din 22 noiembrie 2013, Î.C.C.J. precizează:

*„Din interpretarea dispozițiilor art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, instanța a reținut că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond, cât și a cerințele de formă: îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.*

*În actele contestate în cauză se reține că este obligația persoanei impozabile să facă dovada achiziționării bunurilor/serviciilor în beneficiul său, respectiv ca fiind destinate în folosul operațiunilor sale taxabile.”*

În acelaș sens s-a pronunțat și Curtea de Apel Cluj în Dosar nr.2875/117/2014, într-o speță similară cu cea a contestatarii, prin Decizia civilă nr.935/2018 pronunțată în ședința publică din data de 12 februarie 2018, definitivă, prin care s-a respins ca neîntemeiat recursul formulat de recurentă, Curtea reținând următoarele:

*“(…) În cazul operațiunilor realizate cu furnizorul inactiv... , Curtea remarcă, contrar susținerii recurente, că potrivit jurisprudenței CJUE nu este contrar dreptului Uniunii să se ceară ca un operator să ia orice măsură care i s-ar putea solicita în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu determină participarea sa la o fraudă fiscală (în acest sens Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, punctul 52).*

*Așa cum a constatat CJUE în cauza precitată la punctul 53, reglementarea națională nu transferă în sarcina persoanei impozabile măsurile de control care revin administrației, ci o informează cu privire la rezultatul unei anchete administrative din care rezultă că contribuabilul declarat inactiv nu mai poate fi controlat de autoritatea competentă fie că respectivul contribuabil nu și-a mai îndeplinit obligațiile de declarare impuse de lege, fie pentru că a declarat informații de identificare a sediului social care nu permit autorității fiscale în cauză să îl identifice sau pentru că nu își desfășoară activitatea la sediul social sau la domiciliul fiscal declarat.*

*Or, singura obligație a reclamantei constă în consultarea listei contribuabililor declarați inactivi afișate la sediul ANAF și publicate pe pagina de internet a acesteia, o asemenea verificare fiind, pe de altă parte, ușor de efectuat (în acest sens punctul 54 din hotărârea Paper Consult precitată).*

*(...) Apoi, câtă vreme în speță există pierderi fiscale în mod legal administrația fiscală a refuzat dreptul de deducere.*

*În adevăr, din Hotărârea Paper Consult precitată, rezultă că în ipoteza furnizorului declarat inactiv dacă există pierderi fiscale pentru trezoreria publică este legal refuzul dreptului de deducere.*

*Ori, în speță din fișa ... depusă de organul fiscal nu rezultă că acest furnizor a declarat și plătit bugetului de stat suma de ... cu titlu de TVA aferent livrărilor efectuate către reclamantă ci doar operațiuni în trezorerie în sumă de ... reprezentând TVA.*

*(...) Rezultă că în această situație nu se mai realizează principiul neutralității impozitării câtă vreme furnizorul inactiv, care nu și-a mai îndeplinit obligațiile de declarare impuse de lege, nu a colectat TVA-ul declarat statului, iar în aval beneficiarul livrărilor (în speță reclamanta) își exercită dreptul de deducere.*

*Prin urmare, în această ipoteză se prezumă în mod irefragabil că există o fraudă fiscală prezumție validată și de instanța de la Luxemburg, prevalând în acest caz special obiectivul recunoscut și încurajat de Directiva TVA 2006/112 de combatere a fraudei fiscale (...)*

Mai mult, documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico - financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea.

Ori, practicile abuzive referitoare la situațiile artificiale sunt sancționate, inclusiv, de deciziile Curții Europene de Justiție. Astfel, în cazul Halifax 255/02, CEJ constată că, citez:

*„Atunci când o persoană sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unor situații artificiale, cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce taxa pe valoare adăugată, acele tranzacții nu ar trebui luate în considerare; tranzacțiile aferente unei practici abuzive trebuie să fie redefinite, astfel încât să se restabilească situația existentă înaintea tranzacțiilor ce constituie practici abuzive”.*

De asemenea, Curtea a subliniat faptul că:

*„nimeni nu are dreptul de a exploata dispozițiile comunitare în mod fraudulos și abuziv”.*

Prin practicarea acestor activități, modalitatea de derulare a operațiunilor comerciale implicate și modalitatea de înregistrare a acestora în evidența financiar contabilă, agentul economic verificat a încălcat inclusiv dispozițiile OMFP nr 3055/2009 privind Reglementările contabile conforme cu Directivele Europene cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*„Credibilitatea. Pentru a fi utilă, informația trebuie să fie și credibilă. Informația este credibilă atunci când nu conține erori semnificative, nu este părtinitoare, iar utilizatorii pot avea încredere că reprezintă corect ceea ce și-a propus să reprezinte sau ceea ce se așteaptă, în mod rezonabil, să reprezinte. Pentru a fi credibilă, informația trebuie să reprezinte cu fidelitate tranzacțiile și alte evenimente pe care aceasta fie și-a propus să le reprezinte, fie este de așteptat, în mod rezonabil, să le reprezinte. Pentru ca informația să prezinte credibil evenimentele și tranzacțiile pe care își propune să le reprezinte, este necesar ca acestea să fie contabilizate și prezentate în concordanță cu fondul și realitatea lor economică, și nu doar cu forma lor juridică, potrivit pct. 46 din prezentele reglementări”.*

În spiritul aceluiași prevederi referitoare la dreptul de deducere a TVA, pe lângă cele arătate mai sus, menționăm și alte câteva cauze în care s-a pronunțat Curtea de Justiție a Uniunii Europene:

- Cauza C-439/04 și C-440/04 Axel Kittel și Recolta Recycling SPRL, paragr.55:

*„ Atunci când autoritățile fiscale constată că dreptul de deducere a fost exercitat fraudulos, ele au permisiunea de a cere rambursarea retroactivă a sumelor deduse fraudulos (a se vedea cauza 268/83 Rompelman [1985] par.24, Cauza C-110/94 Inzo[1996] par.24 și Gabalfrisa par.46). Este de competența curților naționale să refuze permiterea dreptului de deducere în cazurile în care se stabilește, pe baza unor dovezi obiective, că acest drept s-a exercitat în scopuri frauduloase”;*

- Cauza C-255/02 Halifax & Other: în situația în care, în urma investigațiilor fiscale se demonstrează că o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale, cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce TVA, organele fiscale sunt îndreptățite să solicite plata taxei deduse în mod abuziv;

- Cauza C-85/95 John Reisdorf, prin care Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA, iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă . În acest sens, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru suprXherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept;

- Cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, în care se face trimitere la paragraful 23 și 24 din cazul C-110/94 (INZO) și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a VI-a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective.

Așa cum se poate observa, jurisprudența CJUE înțelege dreptul de deducere a TVA a unei persoane impozabile în situația în care sunt îndeplinite toate condițiile de formă și de fond și atât timp cât operațiunile sale nu sunt implicate într-o fraudă.

De asemenea, pornind de la prevederile legale din Codul fiscal mai sus citate, se constată că beneficiarii care achiziționează bunuri sau servicii de la contribuabili care nu sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, TVA nu este deductibilă și nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective.

Invederăm petentei faptul că norma legală este imperativă, fără a prevedea cazuri speciale legate de modul de intrare și înregistrare în contabilitate a acestor bunuri sau de destinația lor ulterioară, prin care să se deroge de la ea.

De asemenea, în cazul în care emitenții facturilor nu sunt persoane impozabile din punct de vedere al TVA sau care nu au fost niciodată înregistrate ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată, facturile în cauză nu îndeplinesc calitatea de document legal justificativ, cu care societatea poate justifica exercitarea dreptului de deducere a TVA, nefiind îndeplinite condițiile cumulative prevăzute de lege.

În speță, petenta nu s-a prevalat de argumente potrivit cărora societățile furnizoare enumerate ar fi achitat TVA încasată, în baza facturilor emise, cu atât mai mult cu cât petenta nu a dovedit în cauză că ar fi depus minime diligențe pentru a verifica dacă sunt îndeplinite condițiile de formă și de fond prevăzute în lege pentru deducerea TVA.

Sușinerile petentei din contestație tratate la *“pct. I. Tranzacții comerciale cu societăți comerciale care au fost declarate ca și contribuabili inactivi ”* și unde prezintă spre exemplificare modul în care organele de inspecție au tratat tranzacțiile cu partenerii TGC SRL și IG SRL, nu sunt relevante, întrucât petenta a extras fragmente din raportul de inspecție fiscală, respectiv din capitolul *„taxa pe valoarea adaugata”* subpunctul definit în raport: *II. Parteneri de la care SC X SA Petrila a declarat în perioada 01.04.2010/31.12.2013 achiziții prin declarațiile informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul*

*național – 394, în condițiile în care, conform informațiilor obținute din baza de date a ANAF prin aplicațiile SI INFOPC, dosar fiscal, cLynx, s-a constatat ca acești parteneri NU AVEAU CALITATEA DE PLATITORI DE TVA la momentul tranzacțiilor declarate, și l-a adaptat într-un mod care nu are legătură cu conținutul actului de control.*

Astfel, cu privire la tranzacțiile comerciale cu SC TGC SRL, invederăm petentei că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei înscrisă în documentele ce au fost emise sub antetul acestui partener, datorită faptului că, la data la care s-au identificat tranzacții cu societatea X SA în evidența contabilă a acesteia, societatea TGC SRL, nu era înregistrată în scopuri de tva, conform informațiilor identificate în registrul contribuabililor – vectorul fiscal, și nu datorită faptului că era inactivă cum greșit reține petenta prin contestația formulată.

De asemenea, pentru cheltuielile înregistrate în evidența contabilă în baza documentelor emise sub antetul acestui furnizor, petenta nu a făcut dovada prestării serviciilor înscrise în aceste documente, la baza acestor înregistrări s-au identificat doar facturi care au înscris la rubrica “furnizor” numele TGC SRL, facturi care nu îndeplinesc condițiile de formă prevăzute de Codul fiscal, în sensul că nu oferă informații reale cu privire la datele de identificare ale furnizorului înscris în acestea, nu s-au prezentat dovezi din care să reiasă că aceste servicii au fost prestate, cum ar fi dovada prestării efective a acestora atestată printr-un contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, tarifele percepute, defalcarea cheltuielilor pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării acestuia și prin documente emise în executarea serviciilor care să justifice prestarea acestora, documente cu care petenta să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate.

De asemenea, în legătură cu achizițiile de bunuri înregistrate în evidența contabilă a societății petente în conturile de stocuri în baza unor documente emise sub antetul societății comerciale IG SRL nu s-a acordat dreptul de deducere a taxei datorită faptului că la data înscrisă în documentele identificate în contabilitate ca fiind emise de acest furnizor, acesta din urmă nu deține calitatea de platitor de tva, conform informațiilor din baza de date a ANAF, și nu datorită faptului că acel furnizor era declarat inactiv la data achizițiilor de bunuri, cum eronat susține petenta.

Pe de altă parte, în contabilitatea X SA s-au identificat tranzacții comerciale înregistrate în conturile de stocuri, ca fiind facturate de SC IG SRL, înregistrări care au avut la baza doar facturile emise sub antetul

acestui furnizor, însoțite de note de recepție și constatare de diferențe, dar fără a se identifica gestiunea în care au fost înregistrate, fără să se identifice persoana care a efectuat aprovizionarea cu aceste bunuri, mijloacele de transport cu care s-a efectuat aprovizionarea, proprietarul acestor mijloace de transport, numele persoanei care a preluat bunurile în momentul în care au intrat în gestiunea de stocuri, locul unde se află fizic aceste bunuri, documentele în baza cărora au fost înregistrate în gestiunea respectivă (de exemplu fise de magazie sau orice alte documente întocmite de societate care să demonstreze existența faptică a acestor bunuri), numele persoanei care are calitatea de gestionar al bunurilor la care se face referire la acest punct.

Datorită faptului că organele de inspecție fiscală au prezentat și date informative cu privire la comportamentul fiscal al partenerului IG SRL, prin contestație în mod eronat s-a concluzionat că acest comportament ar fi condiția unică în baza căreia organele de inspecție fiscală nu au acordat societății comerciale X SA dreptul de deducere a taxei înscrisă în documentele emise sub antetul acestui partener, dimpotrivă, aceste informații referitoare la starea partenerului având rolul să completeze concluziile organelor de inspecție fiscală.

Sușinerile petentei (pct IV din contestație) unde se face referire atât la impozitul pe profit cât și la TVA stabilită suplimentar ca urmare a nerecunoașterii de către furnizori a tranzacțiilor comerciale derulate cu SC X SA, respectiv faptul că organele de inspecție fiscală nu au stabilit corect impozitele și taxele datorate atâta timp cât nu au procedat la o analiză a achizițiilor înscrise în aceste documente, în urma cărora ar fi constatat că acestea se încadrează în obiectul de activitate al societății și au fost destinate realizării unor lucrări la drumuri și autostrăzi, generând venituri, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât:

- în evidența contabilă a petentei s-au identificat un de 32, respectiv SC FG SRL; SC SI SRL, SC TC SRL, SC E SRL, SC ET SRL, SC AP SRL, SC AG SRL, SC FB SRL, SC CR SRL, SC S SRL, SC MS SRL, SC ACA SRL, SC ADS SRL, SC SD SRL, SC FB SRL, SC CC SRL, SC I SRL, SC PIC SR, SC PE SRL, SC ST SRL, SC PEC SRL, SC UCD SRL, SC C SRL, SC AS SRL, SC AC SRL, SC BPA SRL, SC R SR, SC PV SRL, SC CLC SRL, SC DC SRL, SC E SRL, SC EP SRL, parteneri care declară că nu au desfășurat tranzacții comerciale cu societatea X SA în perioada supusă inspecției fiscale.

- la unii dintre acestia s-au solicitat controale încrucișate care s-au efectuat de către organele de inspecție în a caror rază de competență sunt înregistrați ca plătitori de impozite și taxe, respectiv SC FG SRL

Alba Iulia, SC SI SRL Alba Iulia, SC TC SRL Gilau, jud Cluj, iar în urma controalelor încrucișate desfășurate la acești parteneri, s-a făcut dovada că aceste societăți nu au livrat bunurile/serviciile înscrise în facturile identificate în evidența contabilă a petentei ca fiind emise sub antetul celor trei.

- ceilalți contribuabili au răspuns solicitărilor de informații de la terti prin care declară că nu au desfășurat tranzacții cu societatea petentă, în susținerea acestor afirmații au transmis diverse documente justificative cum ar fi: - jurnalele de vânzări pentru perioada solicitată; modele de facturi utilizate în perioada invocată în solicitări; amprenta stampilei spre a fi comparată cu cea identificată pe documentele din evidența contabilă a petentei; plaja de numere alocată documentelor utilizate de societate, deciziile prin care se stabilesc aceste numere precum și persoanele responsabile cu gestionarea formularelor cu regim special; balanțe analitice pentru contul "clienți" aferentă perioadei solicitată din care să reiasă că SC X SA nu figurează ca partener.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită prin estimare și criticată de petenta la (punctul II. din contestație), arătăm următoarele:

- în evidența contabilă a societății petente s-au identificat achiziții de bunuri și servicii, înregistrări care au avut drept documente justificative facturi emise sub antetul unui număr de 23 societăți, respectiv SC AA SRL, SC C SRL, SC MS SRL, SC AI SRL, SC EL LADRILLO SRL, SCS SRL, SC ND SRL, SC LL SRL, SC SQ SRL, SC PP SRL, SC STC SRL, SC OR SRL, SC UC SRL, SC AQC SRL, SC BI SRL, SC CC SRL, SC R SRL, SC S SRL, SC CC SRL, SC FC SRL, SC S SRL, SC DPC SRL, SC GE SRL, pe care cei 23 de „parteneri” nu le declară, iar solicitările de informații adresate acestor parteneri au rămas fără răspuns;

- din verificările efectuate nu au fost identificate documente de evidență tehnico-operativă, în care să fie evidențiate intrările și ieșirile de bunuri, în condițiile în care, potrivit contabilității financiare aceste bunuri au fost înregistrate într-o singură gestiune, deși administratorul societății a declarat în scris prin notele explicative întocmite că societatea deține mai multe gestiuni în funcție de locațiile unde are organizate santiere, și nu au fost întocmite fișe de magazie pentru evidența cantitativ-valorică a acestor bunuri;

- din balanțele de verificare, a rezultat că bunurile au fost înregistrate în conturile sintetice 301 "Materii prime", 3024 "piese de schimb", 3028 "alte materiale consumabile", care nu au fost desfășurate pe analitice, rezultând astfel că a fost organizată câte o singură gestiune

cu aceste bunuri, respectiv că fiecare din aceste bunuri au fost depozitate într-un singur loc.

- nu au fost identificate documente din care să rezulte că petenta a deținut, spații de depozitare proprii sau închiriate pentru stocarea bunurilor;

- în ceea ce privește stocul factual de bunuri înregistrate în conturile de stocuri menționate anterior, administratorul societății recunoaște că există o diferență în minus, între stocul scriptic și cel factual, dar această diferență nu a putut fi justificată;

Prin urmare, petenta se află în imposibilitatea legală de a demonstra cu mijloacele de probă reglementate de Codul de procedură fiscală achizițiile de bunuri și servicii înscrise în facturile emise sub antetul celor 23 societăți, nefiind obligația organelor de inspecție fiscală *„să dispună efectuarea unor expertize tehnice cu obiectivul principal de a constata dacă produsele și serviciile achiziționate de SC X SA și evidențiate în contabilitatea acesteia se regăsesc în lucrările efectuate de aceasta în perioada fiscală menționată,* – după cum se *„recomandă”* în contestația depusă de petentă.

Astfel, estimarea obligațiilor fiscale s-a efectuat în baza prevederilor OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, respectiv art. 67, conform căruia, organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă, respectiv în situații cum ar fi: în situațiile în care organele de inspecție fiscală constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete.

Având în vedere toate cele mai sus prezentate, rezultă faptul că, societatea petentă a urmărit să obțină un avantaj fiscal prin exercitarea dreptului de deducere a TVA, în legătură cu operațiuni la care furnizorii nu se cunosc sau nu au avut un comportament adecvat, având în vedere că atât legislația fiscală, respectiv Codul fiscal - în principal, cât și jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție - ca izvor imperativ de drept, statuează în mod constant faptul că desfășurarea unor astfel de operațiuni are drept consecință stabilirea unor obligații fiscale suplimentare în sarcina celor care le practică.

Prin urmare, pentru suma totală de ... lei, reprezentând TVA, contestația depusă de petentă, împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../28.07.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, urmează să fie respinsă ca neîntemeiată.



***Cu privire la impozitul pe dividende stabilit suplimentar în sumă totală de ... lei.***

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că administratorul societății petente este responsabil pentru ridicarea din casieria societății a sumei totale de ... lei, pentru diverse aprovizionări, însă fără a-i justifica cu documente legale care să demonstreze că banii au fost cheltuiți în folosul societății. Aceste plăți au fost efectuate în baza unor documente care nu pot întruni calitatea de documente de plată atâta timp cât nu s-a făcut dovada aprovizionării cu bunurile și prestarea serviciilor înscrise în facturile prezentate în detaliu în raportul de inspecție fiscală.

Prin contestația formulată petenta concluzionează că organele de inspecție fiscală au sancționat nelegal societatea stabilind impozit pe dividende suplimentar, în condițiile în care chitanțele care au stat la baza plăților înregistrare prin casierie reflectă operațiuni corecte.

De asemenea, acuză organele de inspecție fiscală că au calculat greșit obligații de plata prin dublarea constatarilor cu privire la plățile înscrise în chitanțele identificate în evidența contabilă ca fiind emise de SC CC SRL, astfel ca la capitolul "impozitul pe dividende", suma de ... lei, reprezentând baza impozabilă pentru calculul impozitului pe dividende a fost tratat în mod eronat la două poziții distincte.

**În drept**, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal la art. 7 alin. 1 pct. 12 și art. 67, alin. 1, arată:

***“ART. 7 - Definiții ale termenilor comuni***

***(1) În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație:***

***12. dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoana juridică;***

***Se consideră dividend din punct de vedere fiscal și se supune aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende:***

***- suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile achiziționate de la un participant la persoana juridică peste prețul pieței pentru astfel de bunuri și/sau servicii, dacă suma respectivă nu a făcut obiectul impunerii la primitor cu impozitul pe venit sau pe profit;***

***- suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia.”***

**ART 67**

*(1) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 16% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor.”*

La art.11 alin.(1) din același act normativ se prevăd următoarele:

**"ART. 11**

*(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.”*

De asemenea, la pct. 57 din ORDINUL nr. 1.802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, se prevede:

*“57. - (1) Contabilizarea și prezentarea elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză. Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.*

*(2) Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în*

*concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.*

*(3) Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.”*

Având în vedere prevederile mai sus enunțate, în baza principiului prelevanței economicului asupra juridicului, ridicarea de sume de către administratori/asociați poate fi reconsiderată astfel încât să reflecte conținutul economic al unor astfel de operațiuni (ridicare de dividende), în condițiile în care nu există nicio justificare dovedită cu documente.

Prin urmare la tratarea sumelor drept dividende, organele de inspecție fiscală trebuie să aibă în vedere faptul că ridicarea acestora din casieria unității este condiționată de existența documentelor contabile de justificare a plăților.

Se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că prin casieria SC X SA s-au efectuat plăți care au ca documente justificative chitanțe emise de societățile furnizoare față de care s-a concluzionat că tranzacțiile înscrise în facturile emise sub antetul acestora nu au avut loc.

De asemenea, organele de inspecție au constatat că nu există anexate la registrul de casă documente care să ofere date de identificare a persoanei care a ridicat sume din casierie, nu s-a putut stabili dacă plățile au fost efectuate delegaților societăților înscrise în chitante sau dacă persoane din cadrul SC X SA au ridicat sume sub diferite forme și s-au deplasat la sediul “furnizorului” pentru a achita bunurile/serviciile achiziționate.

Având în vedere faptul că aceste plăți au fost efectuate în baza unor documente care nu pot întruni calitatea de documente de plată atâta timp cât nu s-a făcut dovada aprovizionării cu bunuri și prestării serviciilor înscrise în facturile prezentate în sinteză în prezenta, și de asemenea nu s-au putut identifica persoanele care au intrat în posesia acestor sume ridicate din casieria societății de către administrator și ținând cont și de faptul că administratorul societății petente si-a asumat acțiunea de a ridica suma de ... lei din casieria societății, rezultă că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au considerat că această sumă reprezintă o parte din profitul net realizat în anii precedenți și însusit de administrator fără a calcula impozit pe veniturile din dividende.

Referitor la obiecțiunile petentei cu privire la modul de stabilire a impozitului pe dividende suplimentar, se reține că urmare a depunerii contestației, reanalizând situația fiscală a petentei, organele de inspecție fiscală au constatat că prin Decizia de impunere nr. F-HD .../28-07-2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. F-HD .../28.07.2014 s-a strecurat o eroare materială, constând în consemnarea la două poziții diferite a plăților în sumă de ... lei, identificate în baza unor chitanțe emise sub antetul SC CC SRL din Turda jud. Cluj, identificată prin CUI ..., respectiv la pozițiile 12 și 25 din capitolul referitor la acest impozit.

Prin aceasta eroare de calcul, s-au stabilit în sarcina SC X SA Petrila, în mod eronat, obligații fiscale suplimentare în sumă totală de ... lei reprezentând: impozit pe dividende în sumă de ... lei – impozit pe care societatea nu îl datorează, majorări de întârziere aferente în suma de ... lei și penalități de întârziere în suma de ... lei.

Având în vedere faptul că organele fiscale din cadrul AJFP Hunedoara - organ fiscal de administrare care conduce evidența creanțelor fiscale ale petentei, în scopul exercitării activității de colectare a creanțelor fiscale și a modului de stingere a acestora – a procedat la recalcularea obligațiilor fiscale reprezentând impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, datorate de petentă, în considerarea dispozițiilor art. 30 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se arată:

**“ART. 30**

***Competența materială și teritorială a organului fiscal central***

***(1) Pentru administrarea creanțelor fiscale și a altor creanțe datorate bugetelor prevăzute la art. 29 alin. (1) și (2), competența revine aceluși organ fiscal teritorial din cadrul A.N.A.F., stabilit prin ordin al președintelui A.N.A.F., în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului/plătitorului.”***,  
coroborat cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, rezultă că societatea petentă datorează doar obligațiile fiscale principale în sumă de ... lei, reprezentând impozit pe dividende.

Referitor la accesoriile (dobânzi și penalități de întârziere) aferente impozitului pe profit, TVA și impozit pe dividende contestate, precizăm că acestea au fost calculate în conformitate cu prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120<sup>1</sup> din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare

Se reține că petenta nu contestă modul de calcul al accesoriilor calculate de organele de inspecție fiscală, susținând doar ca debitele sunt stabilite nelegal.

Astfel, având în vedere cele prezentate mai sus și conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul), accesoriile calculate de inspecția fiscală sunt legal datorate bugetului general consolidat de către societatea petentă.

Pentru considerentele ce preced și în temeiul Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

## D E C I D E :

- *admiterea parțială* a contestației depusă de societatea X SA, împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../28.07.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../28.07.2014, pentru suma totală de ... lei lei, reprezentând:

- impozit pe veniturile din dividende în sumă de ... lei;
- majorări de întârziere aferente în suma de ... lei;
- penalități de întârziere în suma de ... lei.

- *respingerea ca neîntemeiată* a contestației depusă de societatea X SA, împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../28.07.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../28.07.2014 suma totală de ... lei reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de ... lei;
- majorări de întârziere impozit pe profit în sumă de ... lei;
- penalități de întârziere impozit pe profit în sumă de ... lei;
- TVA în sumă de ... lei;
- majorări de întârziere TVA în sumă de ... lei;
- penalități de întârziere TVA în sumă de ... lei;
- impozit pe dividende în sumă de ... lei;
- majorări de întârziere impozit pe dividende în sumă de ... lei;
- penalități de întârziere impozit pe dividende în sumă de ... lei.

- Prezenta decizie se comunică la:

- AIE IPURL;  
- A.J.F.P. Hunedoara–A.I.F  
cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din O.A.N.A.F. nr.3741/2015.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale, la Tribunalul Hunedoara, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL